

彰化縣政府訴願決定書（案號 98—1001）

府法訴字第 0980205462 號

訴願人：○○○○○○股份有限公司

地址：

代表人：○○○

地址：

訴願代理人：○○○

地址：

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因 96 年度地價稅事件，不服原處分機關 98 年 4 月 13 日彰稅法字第 0981405568 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷。

事 實

緣訴願人於 88 年 6 月 30 日向本府購買取得坐落本縣○○鎮○○段 3312、3323、3324、3325 等 4 筆地號土地（以下簡稱：系爭土地），面積合計 7,037.77 平方公尺，地目均為建，因當時原處分機關員林分局電腦檔漏未轉載致未向訴願人課徵地價稅，嗣 96 年辦理地價稅稅籍大檔釐正後始予更正，乃依土地稅法規定，核算系爭土地 96 年地價總額合計為新臺幣（以下同）4,550 萬 1,549 元，按一般用地稅率對訴願人核課地價稅為 192 萬 4,885 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以原處分機關未比照實地清查發現土地使用情形與所課徵稅賦不符之案例，事先發函通知，似未考量納稅義務人等同之權益，有欠妥當等理由，於 97 年 8 月 12 日以府法訴字第 0970109567 號訴願決定書訴願決定：原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為處分。原處分機關員林分局爰依訴願決定意旨以 97 年 9 月 12 日彰稅員分一字第 0972045565 號補發通知函，並由原處分機關重行查核，以 97 年 11 月 25 日彰稅法字第

0971408992 號復查決定「復查駁回」，並補發 96 年地價稅稅額繳款書予訴願人。訴願人不服，再提起訴願，經本府以 98 年 3 月 9 日府法訴字第 0980020262 號訴願決定書訴願決定：原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。案經原處分機關再依訴願決定意旨重行復查，仍未獲變更，訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

(一) 免徵地價稅之廣場用地非僅限於都市計畫法第 42 條規定之廣場用地。

依據土地稅減免規則第 4 條、第 9 條及第 22 條但書第 5 款規定，均未限制無償供公共使用及無償提供公共巷道或廣場用地之私有土地，必須為都市計畫法第 42 條規定之廣場用地，才得以申請免徵地價稅。相對的，任何使用分區之私有土地，均得以無償供公共使用及無償提供公共巷道或廣場用地而免徵地價稅。況且，訴願人所有系爭土地及 3313 地號等 5 筆土地雖為「員林都市計畫住宅區」用地，亦已於 97 年度依法向原處分機關申請，依前開土地稅減免規則規定免徵地價稅在案，又訴願人之關係企業○○○○股份有限公司所有坐落彰化縣○○鎮○○段 103 地號土地，雖為彰濱工業區之工業用地，因係無償供公共使用，亦已於 97 年度申請免徵地價稅有案。故原處分機關主張訴願人所有系爭土地為「員林都市計畫住宅區」用地並非廣場用地，不得免徵地價稅，顯對法令有所誤解並有擴張解釋之嫌。

(二) 原處分機關對附近住戶及夜市攤販現場實地訪查內容與事實不符，應以員林鎮公所及里辦公處之證明為準。

系爭土地是否係無償供公共使用，業經員林鎮公所分別於 97 年 12 月 29 日以員鎮建字第 0970037227 號函通知原處分機關及訴願人，略以：「……經訪查坐落上開 5 筆土地之里辦公處表示，該 5 筆土地於 88 年 9 月 21 日中寮大地震發生後之數日間，即有眾多里民於該地搭帳棚避難，且陸續義賣會、慈善園遊會、政見會、全民運動之氣功教學活動、鎮民晨昏運動均利用該五筆土地，均使用無礙。……。」，

可資證明系爭土地自 88 年 9 月起，民眾與各界及政府機關均自由使用無礙。

原處分機關主張於 98 年 3 月 20 日及 26 日派員現場實地訪查附近住戶及夜市攤販，並提出訪談紀錄表 15 份。查此訪談對象究係何人？是否具有代表性？其證據力是否高於上開員林鎮公所經訪查系爭土地及 3313 地號土地之里辦公處之結果，並以 97 年 12 月 29 日員鎮建字第 0970037227 號函之正式公文書？依一般經驗法則及證據法則，政府機關（員林鎮公所及里辦公處）公文書當然較一般民眾之說詞更具證據力。又附近住戶所為表示，顯然係在原處分機關訪談人員之誘導下所作之陳述，不具證據力。另陳述中「當時就有圍籬，不能停車」與「有辦過造勢晚會或活動」互相矛盾。陳述中「平日則有附近民眾會進入走路、運動，因未揭示，所以不知可公共使用」部分，既然「平日則有附近民眾會進入走路、運動」，除非該等民眾進入該地必須付費，否則即可證明該地當然係供「無償公共使用」，況「是否可公共使用」，並無任何規定必須「揭示」以公告週知，故住戶所為前開陳述，僅係個人見解及其個人所不知。

至於星期五夜市攤販所表示：「該地最早於 7、8 年前即供夜市使用，擺攤要繳租金，並非任何人可隨意進入擺攤……」部分，原處分機關訪談人員未經查證，繳納租金究係繳給何人？其繳納租金究係擺攤場地租金或清潔費與水電費性質？況且，訴願人從未向任何人及任何攤販收取任何租金，原處分機關亦未能證明訴願人向任何人或攤販收取任何租金之事實，由此可證，訴願人所有系爭土地確係無償供公共使用，依規定應免徵地價稅。

- (三) 原處分機關主動免徵地價稅，員林鎮公所當然無須再依據土地稅減免規則第 22 條但書規定，主動列冊通報系爭土地及 3313 地號土地作廣場使用。原處分機關未課徵地價稅，就訴願人而言係屬不作為之授（受）益處分，符合信賴保護原則之適用條件，原處分機關對訴願人所有系爭土地之課稅處分顯然違反信賴保護原則。

員林鎮公所 98 年 3 月 18 日員鎮建字第 0980007529 號函復，只是依事實表示未曾通報之情形，實際上根本無由再為通報。

本案漏未課徵地價稅，非訴願人之過失，且訴願人並無行政程序法第 119 條有關信賴不值得保護之情形，員林分局未對訴願人課徵地價稅，就訴願人而言係屬原處分機關不作為之授（受）益處分，符合信賴保護原則之適用條件。

- (四) 系爭土地是否自 88 年 9 月起即有無償供公共使用之既成事實，不應責由員林鎮公所證明，而應由原處分機關依據其每年例行之土地稅籍清查結果驗證。

員林鎮公所 97 年 12 月 29 日員鎮建字第 0970037227 號函可證明 88 年 9 月起即無償供公共使用，至於是否為「既成事實」當非員林鎮公所所應負責證明。

- (五) 原處分機關主動免徵地價稅，訴願人無庸亦無從於每年(期)地價稅開徵 40 日前申請免徵地價稅，更無從負稽徵程序之申報協力義務。

原處分機關於 88 年 7 月 12 日即已主動列冊通知員林鎮公所免徵地價稅在案，訴願人並無課稅標的之土地，須依土地稅減免規則第 22 條前段及第 24 條第 1 項規定申請減免地價稅，亦無從於每年(期)地價稅開徵 40 日前申請免徵地價稅，依司法院釋字第 537 號解釋理由書及土地稅法第 41 條等相關規定，負申報協力義務。

- (六) 原處分機關逾越另為處分之 2 個月期限，其重為復查之決定無效。

彰化縣政府 97 年 8 月 12 日府法訴字第 0970109567 號訴願決定書決定：「原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為處分」，原處分機關於 97 年 11 月 25 日以彰稅法字第 0971408992 號復查書作成決定，已逾越另為處分 2 個月期限，依行政程序法第 93 條及第 4 條規定，前開復查決定應不予審究，請逕行撤銷。

- (七) 原處分機關未依據財政部頒定之作業程序先發函通知及輔導訴願人，違反「舉輕明重」之法理致訴願人未能及時申請減

免地價稅；又事後之補行通知無法取代課稅年度應有之行政行為，應撤銷原處分及該復查決定，以維法制及訴願人權益。員林分局依據訴願撤銷意旨於 97 年 9 月 12 日補發輔導函，訴願人即於同年 9 月 22 日前完成系爭土地無償供公共使用免徵地價稅申請手續，並經該局函准自 97 年度起適用免徵地價稅在案，故員林分局如能於 96 年度及以前年度查獲，適時發函輔導訴願人，訴願人當可依法申請減免各該年度地價稅。

- (八) 無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，可以追溯至以前年度（本案包含 92 至 96 年度）免徵地價稅或田賦全免。

訴願人因系爭土地長期均未課徵地價稅而未另行向原處分機關申請減免地價稅，在系爭土地發生課稅爭議後，訴願人於 97 年 9 月 15 日依規定申請將系爭土地無償提供員林鎮公所作為廣場使用，並經該所以 97 年 9 月 22 日員鎮建字第 0970027238 號函同意接受，而該所 97 年 10 月 27 日員鎮建字第 0970029750 號函證明已公開開放民眾無償使用在案。訴願人所有系爭土地及 3313 地號等 5 筆土地係於 88 年 6 月 30 日向彰化縣政府標購取得，該 5 筆土地於標售前便已鋪有柏油地面，無償供民眾公共使用，民眾及政府機關稱之為「台鳳廣場」，該 5 筆土地為其中的一部分。訴願人於標購後仍保持表層及原狀，並未改變，延續作為「台鳳廣場」無償供民眾公共使用至今，有員林鎮公所 97 年 12 月 29 日員鎮建字第 0970037227 號函及課稅明細表可證，故依土地稅減免規則第 4 條、第 9 條及第 8 條第 1 項第 10 款規定，無償供公共使用及無償供給政府機關之私有土地，可以追溯至以前年度（本案包含 92 至 96 年度）免徵地價稅。

- (九) 系爭土地如有出租供營業使用，縱使登記為員林鎮公所所有，95 年度以前亦不得免徵地價稅。

按公有土地如有出租供營業使用，則不符土地稅減免規則第 7 條公有土地免徵地價稅或田賦之規定，仍應課徵地價稅，況依土地稅減免規則第 31 條規定，已准減免地價稅或田賦

之土地，主管稽徵機關應每年會同會辦機關普查或抽查一次，如有兼營私人謀利之事實或減免原因消滅者，應即辦理撤銷或廢止減免。系爭土地自訴願人 88 年 6 月標購取得至 95 年間，長達 8 年，歷經多次減免稅土地之普查或抽查，均認定系爭土地無出租供營業使用之情事，而予以繼續免徵地價稅，如今原處分機關一再主張土地有出租供流動攤販營業使用，顯然自相矛盾。

- (十) 原處分機關依據內容含糊不清且不具證據能力之訪談紀錄所作成之行政處分，為違法之行政處分，自始無效，應予撤銷。原處分機關委託員林鎮公所查證以確認系爭土地是否無償供公共使用，查該公文書主要證明有四：1、不特定人士利用該 5 筆土地均使用無礙。2、96 年年中，始有夜間流動攤販聚集及黃昏市場之搭建。3、自 88 年 9 月起似有無償供公共使用之既成事實。4、該公文書為員林鎮公所之正式公文書，具證據力，惟原處分機關不予採據，又未說明不採據之理由，設若原處分機關認為該公文書欠缺明確，自應函請該所再為查明或解釋，卻逕自另行派員再為調查，此舉違反證據調查之行政程序。

訪談紀錄表未由受訪者簽名及註明受訪者姓名、地址，僅由原處分機關所指派參與訪談人員 3 人蓋章具結表示負責，該文書應不具證據能力。

訪談紀錄內容主要有 1、該地以前就有圍籬，不能停車。2、七、八年前就有星期五夜市。3、擺攤要繳租金，並非任何人可隨意進入擺攤。惟查 1、甚多供公共使用之公園均有圍籬，附近亦不能任意停車，但並不影響其供公共使用。2、其謂七、八年前就有星期五夜市，惟員林鎮公所公文書中稱 96 年中始有夜間流動攤販聚集及黃昏市場之搭建，何者為真。3、另謂擺攤要繳租金，惟租金繳交何人，是否與訴願人有關，訴願人有無向任何人或任何攤販收取租金之事實。以上爭點，原處分機關均未進一步查明，即在欠缺明確事證下採據不具證據能力之訪談紀錄表，片面認定系爭土地並非無償供公共使用，實嫌率斷，其所作成之行政處分，顯為違

法之處分，自始無效應予撤銷。

本案課稅事實，如經訴願人、原處分機關舉證與訴願委員會依職權調查後仍無法確信該事實是否存在，該課稅事實真偽不明之不利益，自應由原處分機關負擔客觀舉證責任之風險，根據「罪證有疑，利於被告」之證據法則，即不得遽為不利被告之認定，最高法院 76 年度台上字第 4986 號判例意旨參照。

- (十一) 系爭土地經向國稅局查證及對照訴願人帳簿記載，並無租金收入，故原處分機關指稱擺攤要繳租金與事實不符。
- (十二) 本案自 88 年原處分機關之錯誤而免徵地價稅，至 96 年度辦理地價稅大檔釐正發現錯誤，已逾稅捐稽徵法第 21 條 5 年核課期間，應不得補徵及課徵 92 年至 96 年度地價稅。
- (十三) 因公務人員之行政行為，如怠於執行而所為之行政處分造成人民損害，應依行政程序法第 7 條第 1 項第 2 款規定比例分擔，而非全部歸責於人民。
- (十四) 因政府機關錯誤聯繫不週及土地漏未歸戶而未按期課徵地價稅，致使納稅義務人延誤申請減免地價稅期限，依財政部函釋應准予補辦申請減免之手續。

按財政部 69 年 6 月 30 日台財稅字第 35182 號函、70 年 10 月 20 日台財稅字第 38881 號函及 71 年 12 月 14 日台財稅字第 39023 號函等解釋意旨及其精神，可知因政府機關之錯誤、延誤、疏失及聯繫不週，導致稽徵機關未按期課徵其地價稅，致納稅義務人延誤申請減免地價稅期限，應准予補辦申請減免地價稅之手續。此種情形係因地政機關之錯誤、延誤、疏失而稽徵機關並無任何過失，尚且准予補辦申請，更何況本案未按期課徵系爭土地之地價稅，地政機關並無任何錯誤、延誤、疏失，而係原處分機關本身之嚴重過失，當然更應准予補辦申請減免地價稅之手續，以確保納稅義務人之權益。

- (十五) 原處分機關之錯誤造成訴願人延誤 92 年至 96 年度申請減免地價稅期限，其責任應由原處分機關負責，訴願人已補辦申請減免地價稅之手續，並經原處分機關員林分局於 98 年 1

月 5 日以彰稅員分一字第 0982000117 號函核准自 97 年起適用免徵地價稅在案，因此依財政部函釋規定，本案 92 年至 96 年度依法得以免徵地價稅云云。

二、答辯意旨及補充答辯略謂：

- (一) 系爭土地是否係無償供公共使用之土地或廣場用地，雖經員林鎮公所 97 年 12 月 29 日查復，「……經訪查坐落上開 5 筆土地之里辦公處表示，該 5 筆土地於 88 年 9 月 21 日中寮大地震發生後之數日間，即有眾多里民於該地搭帳棚避難，且陸續義賣會……鎮民晨昏運動均利用該 5 筆土地，均使用無礙。迨 96 年年中，始有夜間流動攤販聚集及黃昏市場之搭建，綜此，上開 5 筆土地，自 88 年 9 月起『似』有無償供公共使用之既成事實」。因所稱無償供公共使用事證尚欠明確，又依縣府 98 年 3 月 9 日訴願決定撤銷意旨，為求慎重起見，本局分派 2 組人員，1 組各 3 人於 98 年 3 月 20 日、26 日分別實地訪查附近住戶及夜市攤販，據系爭土地東北邊新生路及對面雙平路附近黃姓等 10 名住戶表示：該地以前就有圍籬，不能停車，且 7、8 年前就有星期五夜市，有辦過造勢晚會或活動，但久久一次，平日則有附近民眾會進入走路、運動，因迄今未揭示，不知可供公共使用；又現場訪查星期五夜市林姓等 5 名攤販亦表示：該地最早於 7、8 年前即供夜市使用，擺攤要繳「租金」，並非任何人可隨意進入擺攤，前揭受訪對象之談話實情內容均作成書面之現場訪查紀錄表，由各參與訪談人員 3 人蓋章具結表示負責。
- (二) 經核訪談實情與本局員林分局 97 年 8 月 29 日派員現場實地勘查，該 5 筆土地外圍有鐵欄杆與道路隔離，並貼告示牌「夜市場敬告出入口請勿停車謝謝合作」字樣，不謀而合，更加可以證明系爭土地 7、8 年前就有星期五夜市，且擺攤要繳「租金」，並非任何人可隨意進入擺攤。換言之，系爭土地「有圍籬、不能停車」且星期五夜市係供繳納「租金」之「特定攤販」使用，是與土地稅減免規則第 4 條「所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用」未合，無法認定有無償供公共使用之事實，至夜市攤販係繳納

「租金」或「清潔費及水電費及管理費」在所不論。

- (三) 又所謂廣場用地，依都市計畫法第 42 條規定：「都市計畫地區範圍內，應視實際情況，分別設置左列公共設施用地：一、道路、公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、民用航空站、停車場所、河道及港埠用地。……」系爭土地依員林鎮公所 97 年 11 月 17 日員鎮建字第 0970033054 號簡便行文表所示都市計畫土地使用分區為「員林都市計畫『住宅區』用地」，並非都市計畫地公共設施用地之廣場用地。
- (四) 查系爭土地係訴願人於 88 年 6 月向縣府標購取得，本局員林分局於電腦建檔時，誤登錄為管理者員林鎮公所之土地，致與隔鄰坐落同段 11 筆員林鎮公所所經管土地，一併歸戶至該公所之地價稅課稅明細表中，致漏課徵訴願人所有系爭土地地價稅，並非由員林鎮公所列冊管理，亦非本局主動予以免徵地價稅。訴願人所稱本局列冊通知員林鎮公所，自始即予免課地價稅，核有誤解。
- (五) 系爭土地為都市計畫住宅區土地，並非廣場用地，案經本局重為復查時，函詢員林鎮公所以 98 年 3 月 18 日員鎮建字第 0980007529 號函復略以：「本案未曾依據土地稅減免規則第 22 條第 1 項但書規定，主動通報旨揭 5 筆土地作廣場使用」，故系爭土地並無由本局依公所通報資料逕行辦理免稅之情事。
- (六) 再查私有土地如主張無償供公共使用，依土地稅減免規則第 22 條前段及第 24 條第 1 項規定，應由所有權人於每年（期）地價稅開徵 40 日前檢證提出申請，經主管稽徵機關審核符合要件後，始能免徵地價稅，故土地所有權人如未於當時申請無償提供公共使用，稽徵機關並無從據以審核。又按司法院釋字第 537 號解釋理由書謂：「……依憲法第 19 條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。觀諸土地稅法第 41 條、土地稅減免規則第 24 條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要。」亦明。準此，本件訴願

人自 88 年 6 月因買賣取得系爭土地所有權迄至 96 年止，並未提出申請無償提供公共使用，憑以核定免徵地價稅，迨至 97 年 9 月 15 日始向員林鎮公所申請無償由該公所管理使用，本局員林分局援依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定：「無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」，予以減免。基上，系爭土地其 96 年以前之地價稅，除無「無償供公共使用」之事實，自無土地稅減免規則第 9 條規定之適用外，又其使用分區為住宅區，非屬都市計畫法第 42 條規定之廣場用地，亦無土地稅減免規則第 22 條但書第 5 款，應由員林鎮公所列冊送本局辦理減免地價稅規定之適用。

- (七) 至訴願人所稱本局逾越 2 個月內另為處分期限乙節，依稅捐稽徵法第 35 條第 5 項及行政法院 48 年度裁字 40 號判例意旨、財政部 68 年 3 月 13 日台財稅第 31577 號函釋，逾越 2 個月期限稅捐稽徵機關仍未作成復查決定，訴願人可逕提訴願。另依本案縣府 98 年 3 月 9 日府法訴字第 0980020262 號訴願決定書意旨，亦認訴願人待本局重作復查決定後，始提訴願，對訴願人之權益並無影響，尚無「程序不符、實體不究」之情事，自難以此理由主張撤銷復查決定。
- (八) 至有關發函輔導乙節，地價稅之稽徵應發函輔導之作業規定，經查財政部 83 年 7 月 25 日台財稅第 831602961 號函檢送研商「改進土地所有權人申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅」事宜會議結論，以及財政部 90 年 2 月編訂之地價稅稽徵作業手冊所規定：1. 稽徵機關在受理土地移轉現值或契稅申報時、新建房屋於申報房屋現值及使用情形時、繼承土地於查註財產稅欠稅時，應輔導當事人申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅。2. 原經核准徵收田賦之與農業經營不可分離土地，如所有權人變更，應由新所有權人向農業主管機關重新提出申請。又稅捐機關於釐正稅籍時，應一併發函輔導新所有權人，如其土地仍供與農業經

營不可分離之使用，符合課徵田賦規定者，請其向農業主管機關申請。而本件系爭土地使用分區為住宅區，所有權人為法人，地價稅之開徵，並不屬前揭所定之事由。且本局員林分局業依 鈞府訴願決定撤銷意旨，於 97 年 9 月 12 日彰稅員分一字第 0972045565 號補發函輔導，並於 97 年 9 月 15 日送達訴願人，訴願人主張容有誤解，此有地價稅稽徵作業手冊附案可稽。

(九) 財政部 69 年 6 月 30 日台財稅字第 35182 號函、70 年 10 月 20 日台財稅字第 38881 號函及 71 年 12 月 14 日台財稅字第 39023 號函等 3 個解釋函令，係指因地政機關漏未歸戶、漏造異動資料及延誤未及時辦理重新規定地價等因政府機關聯繫不週之情形，如經查明符合土地稅法規定自用住宅用地、工業用地要件者，始准予補辦減免地價稅之申請手續，惟查訴願人所有系爭土地，其 96 年以前之地價稅，經查除無「無償供公共使用」之事實，自無土地稅減免規則第 9 條規定之適用外，又其使用分區為住宅區，非屬都市計畫法第 42 條規定之廣場用地，亦無土地稅減免規則第 22 條但書第 5 款，應由員林鎮公所列冊送本局之辦理減免地價稅之規定，依法應按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人迨至 97 年 9 月 15 日始向員林鎮公所申請無償由該所管理使用免徵地價稅，本局員林分局依據土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定，自 97 年度起予以減免。故訴願人援引前揭財政部釋函令，准予補辦申請減免地價稅之手續，核有誤解云云。

理 由

一、按土地稅法第 3 條第 1 項及第 2 項前段規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人……。」。

次按土地稅減免規則第 4 條規定：「本規則所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地。」第 7 條第 1 項第 1 款規定：「下列公有土地地價稅或田賦全免：一、供公共使用之土地。」第 9 條規定：「無償供公共使用之私有土地，

經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。……。」第 22 條第 5 款規定：「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……五、私有無償提供公共巷道或廣場用地（應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）」及第 24 條第 1 項規定：「合於第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」。

二、查訴願人於 88 年 6 月向本府標購取得系爭土地，面積合計 7,037.77 平方公尺，地目均為建，均為已規定地價之土地，惟原處分機關未課徵地價稅，於辦理 96 年度土地稅籍資料清理計畫時，發現前開未課徵稅捐之情事，爰按累進稅率向訴願人課徵 96 年地價稅額 192 萬 4,885 元。嗣因訴願人不服前開課稅處分提起訴願，並於訴願理由書中指稱系爭土地有供公共使用情形，且員林鎮公所業以 97 年 12 月 29 日員鎮建字第 0970037227 號函表示：「上開 5 筆土地，自 88 年 9 月起似有無償供公共使用之既成事實。」，本府認本件課稅事實仍有查證之必要，爰以 98 年 3 月 9 日府法訴字第 0980020262 號訴願審議決定：原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後另為適法之處分。原處分機關據於 98 年 3 月 20 日、26 日派員現場實地訪查附近住戶及夜市攤販，以系爭土地最早於 7、8 年前即供夜市使用，並非任何人可隨意進入擺攤，並據員林鎮公所 98 年 3 月 18 日員鎮建字第 0980007529 號函得知該公所未曾主動列冊通報系爭土地作廣場使用，遂以 98 年 4 月 13 日彰稅法字第 0981405568 號復查決定「復查駁回」。

三、惟查原處分機關訪談紀錄表記載內容，有記載系爭土地辦過造勢晚會，民眾可在裡面走路運動等語，核此有利於訴願人之陳述，原處分機關均未指駁拒予採據之理由，即據此為訴願人不

利之認定，顯有違反行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」及同法第 43 條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」而有忽略訴願人權益餘地。

四、再者，本縣員林鎮公所 97 年 12 月 29 日員鎮建字第 0970037227 號函應屬公文書性質，而依據該函說明二「……惟依據上開 5 筆土地登記謄本記載，該 5 筆土地所有權人取得所有權之登記日期，俱為 88 年 6 月 30 日，然而，上開 5 筆土地竟與隔鄰坐落同段之 11 筆本所經營公地，同列於貴分局地價稅課稅明細表內，且其列冊日期均同為 88 年 7 月 12 日，並自始即予免課地價稅……。」且原處分機關稅籍底冊亦認系爭土地自 88 年間至 96 年免課地價稅，其依據係為土地稅減免規則第 7 條規定：「下列公有土地地價稅或田賦全免：一、供公共使用之土地。」依上開法令規定意旨觀之，土地有提供公共使用事實者，即可免徵地價稅，而土地所有權人之歸屬與土地使用狀況事實，非有必然牽連關係。基此，因本案訴願人所有系爭土地為私有土地，依同法第 9 條規定：「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。」是其私有土地免徵地價稅的構成要件約略分為「無償」及「供公共使用」，而本案系爭土地的使用事實就有關「供公共使用」部分，依循前述說明意旨，於事實無任何改變情況下，原處分機關即應為一致之認定，否則即有違反禁反言原則與誠實信用原則。

五、至於，系爭土地是否「無償」提供公共使用部分。如前所述，原處分機關僅採據前開訪談紀錄表之陳述而認定訴願人有租金收入，原處分機關在無其他具體旁證予以輔證之情形下，逕認系爭土地非「無償」供公共使用，而捨訴願人有利之證據或主張，殊嫌率斷。復依據訴願人向財政部臺灣省中區國稅局彰化縣分局調閱該公司 92 年至 96 年度營利事業所得稅結算申報核定通知書等資料可證，訴願人並無攤販繳租之登載，是原處分機關單以訪談紀錄而為「有償」之認定，非無疑義。

- 六、未查，依據土地稅減免規則第 22 條前段、第 24 條第 1 項規定及司法院大法官會議釋字第 537 號解釋說明，雖謂納稅義務人負有申報協力義務，惟查本案係因原處分機關將系爭土地與隔鄰坐落同段之 11 筆員林鎮公所經管公地，同列於同一地價稅課稅明細表內，自 88 年起即未向訴願人課徵地價稅所衍生之課稅爭議。在此情形下，倘要納稅義務人（即訴願人）履行有期限限制之申報協力義務，誠屬不能，有欠公允。故原處分機關以訴願人未依前開規定於每年（期）地價稅開徵 40 日前檢證提出申請，以無土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅之適用餘地以為否准，亦顯失當。準據前述，原處分應予撤銷，以昭折服。至訴辯雙方其餘攻擊防禦方法，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。
- 七、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 張瑞濱
委員 呂宗麟
委員 林宇光
委員 陳廷墉
委員 陳基財
委員 黃鴻隆
委員 蕭文生

中華民國 98 年 11 月 10 日

縣長 卓伯源